



# راهبری جامعه به شناخت تحلیلی انتظارات حسابداران رسمی نیاز دارد

✍ محمد شلیله

در پی گذشت سیزده سال از زمان تأسیس «جامعه حسابداران رسمی ایران» (از این پس: «جامعه»)، این نخستین بار است شاید که موضوع «انتظارات حسابداران حرفه‌ای از جامعه»، به‌طور مشخص و در اندازه‌ای که بتوان در یک شماره نشریه تخصصی حسابداری بررسی کرد، مورد توجه قرار می‌گیرد؛ در حالی که این چگونگی از سازوکارهای اساسی هر نهاد مدنی، به‌ویژه نهادهای حرفه‌ای و از جمله «جامعه» است. در همین پیوند در این نوشته که به‌منظور مشارکت با بررسی موضوع این شماره مجله «حسابرس» فراهم آمده است، به نمودهای آشکارتر این جنبه از سازوکار «جامعه» در رویکردهای این نهاد و رفتار حسابداران حرفه‌ای عضو آن به‌فشرده‌ترین صورت پرداخته‌ایم. این نوشته محتوایی تجربی-توصیفی دارد و بر فرضیهایی استوار است که در ادامه، در متن، توضیح داده شده است.

توسعه بازار

خدمات حرفه‌ای

یکی از

ملموس‌ترین

نیازهای اعضا است که

با اصلی‌ترین

کارکردهای

منطبق بر

قانون

انجمنهای حرفه‌ای

که

به رسمیت

شناختن

انحصار بازار

خدمات حرفه‌ای

است

انطباق ذاتی

دارد

فرض اصلی این نوشته آن است که انتظارهای اعضای نهادهای حرفه‌ای از نهادی که عضو آنند، امری بیشتر تجربی و عرفی است که با وضعیت اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، و شرایطی که هر نهاد و اعضای مربوط در آن فعالیت می‌کنند پیوند دارد؛ با مسئولیتی که اعضا در برابر نهاد می‌پذیرند ارتباط معینی دارد و البته به سیاستهای گردانندگان برگزیده اعضای نهاد حرفه‌ای بستگی دارد. با این وصف، در این نوشته، به زمینه‌های اجتماعی، اقتصادی و دیگر زمینه‌های هم‌پیوند با رویکردهای «جامعه» و رفتارهای اعضا، مانند سنت و سابقه نامشارکت‌جویی در جامعه ما، پایین بودن سطح اعتماد عمومی در ایران، یا موانع به رسمیت شناختن حقوق و مسئولیت‌های شهروندی که پیش از این در «بررسی پیشرفت جامعه، گزارش مشروط» (شلیله، ۱۳۸۸) و یا تأثیر سیاست‌های دولتهایی که در پی تشکیل جامعه روی کار آمده‌اند و در «هر سه شورا کمتر به برنامه‌های توسعه پرداخته‌اند، چاره دیگری داشتند؟» (شلیله، ۱۳۸۹) و «ارزیابی رویکردهای شورای چهارم جامعه حسابداران رسمی ایران» (شلیله، ۱۳۹۱) به تفصیل درباره آن توضیح داده شده است، نمی‌پردازیم، بلکه تنها بر توصیف یا توضیح مبتنی بر مشاهده تجربی خود رفتار اعضا و رویکردهای «جامعه» تمرکز خواهیم کرد.

آنچه که از آن به سازوکار چگونگی «انتظارها» تعبیر می‌کنیم، همسان‌سازی از سازوکارهای اجتماعی دیگر، ماهیتی پیچیده دارد، نمودهای متنوعی دارد و از همین روست ای بسا که تاب تعریف ندارد و تن به تعیین حدود، در چارچوب قوانین و مقررات مربوط به تشکیل نهادهای مدنی یا پیش‌بینی در اساسنامه آنها نمی‌دهد. هم به این دلیل که:

- قوانین، مبانی، ارکان و وظایف و مسئولیت‌ها و ضمانت‌های اجرایی مربوط به امور و عملکردها را در کلی‌ترین شکل آنها تنظیم می‌کنند،
- مناسبات یا ملاحظات عرفی در تنظیم قوانین تا آنجا که با ارکان قانون مفروض، تعارض تعیین‌کننده نداشته باشد در نظر گرفته نمی‌شود، یا اینکه طبیعی و مسلم فرض می‌شود، و
- قوانین در شرایط خاصی وضع می‌شوند، اما به‌طور معمول در شرایطی تغییر یافته به اجرا درمی‌آیند.

از این قرار جز آن شمار از روابط بین اعضا و نهاد مدنی که با تحقق هدفها و کارکردهای قانونی پیوند دارد، مانند «حمایت از حقوق حرفه‌ای اعضا» که در ماده ۲ اساسنامه «جامعه» (مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی جامعه حسابداران رسمی) پیش‌بینی شده است، ماهیت همه انتظارهای اعضا و ضمانت اجرای برآورده شدن آنها از نهاد حرفه‌ای ذیربط را نمی‌توان در قانون مربوط جستجو یا از مفاد آن استنباط کرد. حتی در مورد موضوعهای پیش‌بینی شده در متنهای قانونی هم همواره جای تفسیر موسع در مورد مصداق و معنای واژگان و اصطلاحهای این‌گونه متنها باز است؛ در همین موضوع مورد بحث این نوشته می‌توان تعبیرها و تفسیرهای متعددی را برای مثال بر مصداق مفهوم «اعتلای حرفه ...» در فلسفه تشکیل جامعه بار کرد، و تنوعی از اشکال و جنبه‌های گوناگون «حمایت از حقوق حسابداران حرفه‌ای» در اساسنامه «جامعه» را در نظر آورد و البته پرسشهای بسیار دیگر را مطرح کرد. ضمن اینکه در طول زمان انتظارهای دیگری بر مجموعه انتظارها افزوده یا کاسته می‌شود، یا محتوای آنها تغییر می‌یابد.

از سوی دیگر «انتظارهای» اعضا از «نیاز»های آنها سرچشمه می‌گیرد که می‌تواند بر حسب گروه شغلی که هر یک از اعضا براساس طبقه‌بندی اعضا در «جامعه» در آن قرار می‌گیرند، میزان دانش تخصصی و تجربی آنها، سالهای تجربه و موقعیتی که هر عضو در بازار خدمات حرفه‌ای دارد متفاوت باشد. نگارنده از اینکه آیا تاکنون «انتظارها» یا «نیازها»ی گروه‌های شغلی و تجربی متفاوت در «جامعه» مورد بررسی قرار گرفته یا نه، آگاه نیست. در غیاب چنین بررسی، تنها مستند قابل عرضه در این زمینه محتوای برنامه‌های

نامزدهای عضویت در شورای عالی «جامعه» در دوره‌های مختلف است؛ با این فرض که آنها مسئولند که خواسته‌ها و اراده اعضا را دنبال و نمایندگی کنند و برنامه‌های خود را براساس انتظارات یا نیازهای اعضای جامعه تنظیم می‌کنند. نتیجه بررسی نگارنده در مورد برنامه‌های نامزدهای عضویت در شورای عالی در انتخابات شورای سوم و مقایسه آن با برنامه‌های نامزدهای شورای پنجم در جدول ۱ به نمایش درآمده است.

بنا بر داده‌های جدول ۱، انتظاراتی مشترک اعضا برحسب اولویت‌های به‌نحو تعیین‌کننده بالا و با اهمیت به قرار زیر است:

- تعامل (عنوانی که به‌وسیله اکثر نامزدها مورد استفاده قرار گرفته است) با مجلس، دولت و نهادهای دولتی،
- بازنگری در قوانین و مقررات و اساسنامه «جامعه»،
- افزایش اعتبار و موقعیت حرفه، و
- توسعه بازار خدمات حرفه‌ای.

جدول ۱- توزیع فراوانی «عنوان» برنامه‌های نامزدها در انتخابات شورای پنجم در مقایسه با شورای سوم<sup>۱</sup> (شلیله، ۱۳۹۲)

| ردیف | مأموریت‌ها <sup>۲</sup> | موضوع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | شورای سوم            |      | شورای پنجم           |      |
|------|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|------|----------------------|------|
|      |                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | فراوانی <sup>۳</sup> | درصد | فراوانی <sup>۴</sup> | درصد |
| ۱    | تعامل                   | با مجلس، دولت، سازمان بورس اوراق بهادار، شورای عالی بانکها، دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور، سازمان خصوصی‌سازی، سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی نظر داشته‌اند، و به مشارکت در عرضه خدمات نظارتی مورد نیاز اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی، نظارت بر بانکها و الزامی کردن حسابرسی کلیه شرکت‌های و مؤسسه‌ها و سازمانهای نامبرده در بند «ز» ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی ... | ۳۷                   | ۱۳/۷ | ۴۴                   | ۱۲/۴ |
| ۲    | بازنگری                 | در قوانین و مقررات و اساسنامه «جامعه»، برنامه راهبردی، ساختار، روش مدیریت و آیین‌نامه‌ها                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | ۳۷                   | ۱۳/۷ | ۴۳                   | ۱۲/۱ |
| ۳    | جایگاه                  | افزایش اعتبار، تثبیت و بهبود موقعیت حرفه و اعتلا و منزلت حرفه                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | ۳۷                   | ۱۳/۷ | ۴۰                   | ۱۱/۲ |
| ۴    | بازار                   | توسعه اندازه بازار با تأکید بر خدمات مربوط به اجرای اصل ۴۴، بررسی اعتبار متقاضیان وام از بانکها، حسابرسی شهرداریها، حسابرسی بیمه‌ای و مالیاتی و تنوع بخشیدن به خدمات؛ خدمات مرتبط و ...                                                                                                                                                                                                                                                                       | ۳۷                   | ۱۳/۷ | ۳۹                   | ۱۱/۱ |
| ۵    | آموزش                   | بیشتر آموزش حسابداری حرفه‌ای                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | ۲۰                   | ۷/۴  | ۳۲                   | ۹    |
| ۶    | مدیریت                  | مدیریت فعالتر و پاسخگوتر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | ۷                    | ۲/۶  | ۳۲                   | ۹    |
| ۷    | درآمد                   | تعیین تعرفه، همراه با افزایش حق الزحمه‌ها و نرخ خدمات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | ۱۰                   | ۳/۷  | ۲۴                   | ۶/۷  |
| ۸    | نظارت                   | کنترل و نظارت بر اقدامات انحصاری و رقابت ناسالم و نرخ‌شکنی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | ۱۹                   | ۷    | ۲۳                   | ۶/۵  |
| ۹    | حمایت                   | از حقوق حرفه‌ای اعضا و مؤسسه‌ها                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | ۲۲                   | ۸/۱  | ۲۲                   | ۶/۱  |
| ۱۰   | تسهیلات                 | تأمین مالی برای تهیه دفتر و تجهیزات اداری، مشاوره حقوقی، مشاوره حقوقی، بیمه، خدمات رفاهی و ورزشی و مانند آن                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | ۴                    | ۱/۵  | ۲۱                   | ۵/۹  |
| ۱۱   | مشارکت                  | تقویت انسجام و همبستگی اعضای «جامعه»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | ۹                    | ۳/۳  | ۱۹                   | ۵/۳  |
| ۱۲   | تکنولوژی                | در مورد انجام وظایف حسابرسی و مدیریت مؤسسه‌ها و دفاتر حسابداران حرفه‌ای                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | -                    | -    | ۱۷                   | ۴/۸  |
| ۱۳   | کیفیت                   | افزایش کیفیت خدمات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | ۱۴                   | ۵/۲  | -                    | -    |
| ۱۴   | مناسبات بین‌المللی      | ارتباط با جامعه‌های حرفه حسابداری منطقه‌ای و بین‌المللی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | ۱۷                   | ۶/۳  | -                    | -    |
|      |                         | جمع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | ۲۷۰                  | ۱۰۰  | ۳۵۶                  | ۱۰۰  |

## انتظاراتهای

## اعضای

## یک نهاد حرفه‌ای

## اگر با

## مسئولیت و مشارکت

## در راستای

## تحقق آنها

## همراه نباشد

## صورت

## ادعا

## یا توقع

## به خود می‌گیرد

قانون و مقررات مربوط به تشکیل «جامعه» و اساسنامه آن نیز پیش‌بینی شده است که بیانگر آن است که با تشکیل «جامعه» انحصار بازار خدمات حرفه‌ای در چارچوب قانون و مقررات مربوط تحقق یافته است. از اینرو، پیگیری مسئله توسعه بازار خدمات حرفه‌ای از سوی اعضای «جامعه» به تسریع و تداوم اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی و اجرای بند «ز» ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی» نظر دارد. وجود چنین انتظاری از «جامعه»، به‌عنوان نهادی حرفه‌ای که از جنبه سنتی-تاریخی مقرر است حائل بین گروه‌های متخصص حرفه‌ای و دولت از یکسو، و تنظیم‌کننده مناسبات بین گروه‌های متخصص و استفاده‌کنندگان از خدمات آنها از سوی دیگر باشد، انتظاری تردیدناپذیر به‌نظر می‌رسد. تحقق همین انتظار نیز اعضای «جامعه» را بر آن داشته که خواستار «تعامل» اداره‌کنندگان جامعه با مجلس و دولت باشند؛ اصطلاحی که در ادبیات مربوط به مسائل «جامعه» در سالهای اخیر رواج یافته و موضوع و دامنه آن در جدول بالا آمده است. چنین انتظاری از «جامعه» و راهبران آن انتظاری است معنی‌دار، موجه و پیش‌بینی‌پذیر.

اما اینکه اداره‌کنندگان «جامعه» صرف‌نظر از خواست واقعی، اراده و توانی که برای تحقق این هدف داشته باشند، در چارچوب مناسبات قدرت سیاسی، اجتماعی و مالی و اقتصادی در کشور که به‌نحو تکرار شونده‌ای با تغییر معادلات سیاسی همراه است، از اقتدارِ موردنیاز برای پیش‌گرفتن رویکردی که به تحقق نسبی چنین انتظاری در طول

همان‌گونه که در جدول ۱ به نمایش درآمده است هر چهار اولویت بالا در هر دو انتخابات شورای سوم و پنجم اولویت‌های اول تا چهارم با فراوانی نسبی در میان مجموعه الویت‌ها را تشکیل داده‌اند. اما داده دیگری که به اعتبار اولویت‌های یادشده قابلیت اتکا (معنی‌دار) می‌بخشد، اینکه تمام نامزدهای انتخابات شورای سوم که برنامه ارائه کرده‌اند (۳۷ نفر) و تمام نامزدهای انتخابات شورای پنجم (۴۴ نفر) اولویت‌های یادشده را با فراوانی به ترتیب ۳۷ در جریان انتخابات شورای سوم و بین ۳۹ تا ۴۴ در انتخابات شورای پنجم در برنامه خود عرضه کرده‌اند؛ بدین ترتیب که در جریان انتخابات شورای سوم تمامی نامزدهایی که برنامه ارائه کرده‌اند (۱۰۰ درصد) هر چهار اولویت را در برنامه‌های خود مطرح کرده‌اند و ۱۰۰ درصد نامزدهای انتخابات شورای پنجم موضوع «تعامل»، ۹۸ درصد آنها بازنگری قوانین و مقررات، ۹۱ درصد افزایش اعتبار و موقعیت حرفه و ۸۹ درصد توسعه بازار خدمات حرفه‌ای را به‌عنوان اجزای برنامه خود عرضه کرده‌اند. این چگونگی البته استنتاج دیگری را هم توجیه‌پذیر می‌سازد و آن اینکه دستکم بر سر این چهار اولویت در میان اکثریت اعضای جامعه توافق وجود دارد.

در میان چهار اولویت بالا موضوع «توسعه بازار خدمات حرفه‌ای» یکی از ملموس‌ترین نیازهای اعضا است که با اصلی‌ترین کارکردهای منطبق بر قانون انجمن‌های حرفه‌ای که به رسمیت شناختن انحصار بازار خدمات حرفه‌ای است انطباق ذاتی دارد؛ که عرضه خدمات حرفه‌ای را منحصرأ به اعضای واجد شرایط شناخته‌شده نهاد حرفه‌ای وامی‌گذارد؛ همچنان که در

## مناسبت است

## اداره‌کنندگان

## جامعه

## شناختی تحلیلی

## از انتظارهای اعضا

## فراهم آورند

## و

## مناسبات

## اعضا و جامعه را

## بر مبنای آن

## استوار سازند

عملیاتی در زمره برنامه‌های نامزدهای اداره نهاد حرفه‌ای قرار می‌گیرد و از تحقق بازمی‌ماند به بروز تعارض در مناسبات اعضا با اداره‌کنندگان می‌انجامد و نهاد حرفه‌ای آسیب می‌بیند. از اینروست که مناسبت است اداره‌کنندگان «جامعه» شناختی تحلیلی از انتظارهای اعضا فراهم آورند و مناسبات اعضا و جامعه را بر مبنای آن استوار سازند. 

## پانوشته:

۱- چون در بررسی انتخابات شورای چهارم طبقه‌بندی عنوانهای برنامه عرضه نشد، عنوان برنامه‌های نامزدهای در انتخابات پنجم را با عنوان برنامه‌های نامزدهای انتخابات سوم مقایسه کرده‌ایم.

۲- عنوان برنامه‌ها در این جدول، جز در مورد عنوان ردیف اول: «تعامل»، براساس استنباط نگارنده از اصطلاحهای متفاوت هم‌معنایی که نامزدها به‌کار برده‌اند طبقه‌بندی گردیده است.

۳- با توجه به تغییر حاصل از نحوه طبقه‌بندی عنوان برنامه در انتخابات شورای پنجم، برای مقایسه‌پذیر کردن داده‌ها، تغییراتی در نحوه طبقه‌بندی عنوانهای برنامه نامزدهای انتخابات شورای سوم را ایجاد می‌کرد که در نتیجه برخی داده‌ها در مقایسه با داده‌های جدول مربوط به شورای سوم تغییر جزئی یافته است.

۴- عنوان برنامه‌ها براساس فراوانی آنها در انتخابات شورای پنجم مرتب شده است.

## منابع:

• شلیله محمد، بررسی پیشرفت جامعه؛ گزارش مشروط، فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۶، ۱۳۸۸

• شلیله محمد، هر سه شورا کمتر به برنامه‌های توسعه پرداخته‌اند، چاره دیگری داشتند؟ فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۱۰، ۱۳۸۹

• شلیله محمد، ارزیابی رویکردهای شورای چهارم جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۲۰، ۱۳۹۱

• شلیله محمد، معنای انتخابات شورای پنجم چیست؟ فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۲۳، ۱۳۹۲

• مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی «جامعه حسابداران رسمی ایران» به نشانی

<http://www.iacpa.ir/tabid/62/Default.aspx>

زمان بینجامد برخوردار باشند یا نه، با تردید روبه‌روست. گرچه وجود چنین شرایطی مانع از آن نیست که شوراهای جامعه به شناخت تحلیلی انتظارهای اعضا از «جامعه» بپردازند و نتیجه را در راستای برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌گیری‌های آینده با اعضا به بحث بگذارند؛ در حالی که تا این زمان شواهدی از انجام چنین اقداماتی در دست نیست و به‌نظر می‌رسد که شوراها تاکنون جز انجام برخی گفتگوها با صاحب‌منصبانی که بر حسب تصادف با اعضای شورا آشنایی و مناسباتی از قبیل همکاری در گذشته داشته‌اند روشهای طراحی و برنامه‌ریزی شده‌ای را به‌کار نبسته‌اند.

اما شواهدی در دست نیست که موضوع «بازنگری در قوانین و مقررات و اساسنامه جامعه» به تغییر کدام بخشها و اجزای قوانین و مقررات و اساسنامه نظر دارد؛ به‌ویژه با توجه به اینکه فرایند تغییر قوانین و مقررات و نتیجه آن با وجود تغییرات پی‌درپی در مناسبات قدرت سیاسی و اقتصادی و مالی در کشور، با آمدن دولتهای با سیاستها و خط‌مشی‌های متفاوت پیش‌بینی‌پذیر نیست.

پس از این انتظار «افزایش اعتبار و موقعیت حرفه» به مراتب با ابهام بیشتری روبه‌روست ضمن آنکه مصداق قابل درک و معنی‌داری از محتوای این بخش از انتظارهای اعضا و برنامه نامزدها در انتخابات قابل استنباط نیست؛ جز آنکه بیشتر وجه شعاری و تهیجی داشته باشد؛ که به قاعده با شَم و مَنش کارشناسی متخصصان حوزه مالی همخوانی ندارد.

اما «انتظارهای» اعضای یک نهاد حرفه‌ای اگر با «مسئولیت» و «مشارکت» در راستای تحقق آنها همراه نباشد، صورت «ادعا» یا «توقع» به خود می‌گیرد؛ و وقتی هم که بدون پشتوانه یا بدون هرگونه برآورد و برنامه